Danıştay 7. D., E. 2021/2678 K. 2022/1810 T. 20.4.2022

T.C. Danıştay Başkanlığı - 7. Daire
Esas No.: 2021/2678
Karar No.: 2022/1810
Karar tarihi: 20.04.2022
Belgeyi Lexpera'da Görüntüle

T.C.

D A N I Ş T A Y

YEDİNCİ DAİRE

Esas No : 2021/2678

Karar No : 2022/1810

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Limited Şirketi

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... adına

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : .... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava Konusu İstem: Davacı adına 2018 ve 2019 yıllarında tescilli 38 adet serbest dolaşıma giriş beyannameleri eki fatura ve ödeme belgelerinin incelenmesinden, eşyaların bedelinin, beyannamenin tescil ve fatura tarihinden çok önce ödendiğinin tespit edildiği ve bu durumun da ticari hayatın olağan akışına aykırı olduğu dolayısıyla ödemelerin mal mukabili kabul edilmesi gerektiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen kaynak kullanımını destekleme fonu payı ve buna ait katma değer vergisi ile anılan fon payı ve vergiler üzerinden 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: .... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, dosyanın incelenmesinden, Gümrük Başmüfettişi tarafından düzenlenen cevaplı raporda, davacı şirket adına tescilli ... tarih ve ... sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesine konu eşyanın ödeme şeklinin peşin olarak beyan edildiği, beyannamenin 44 nolu hanesine 04/04/2012 tarihli banka yazısının kaydedildiği, 01/02/2019 tescil tarihli beyanname ile 06/12/2018 tarihli fatura muhteviyatı eşya için mal bedelinin, ithal tarihinden 7 sene önce transfer edilmesi durumunun ticari hayatın genel kuralları itibariyla kabul edilebilir olmadığı, bu nedenle ödeme şeklinin peşin değil mal mukabili olarak değerlendirilmesi gerektiği, aynı durumun davacı adına 2018 ve 2019 yıllarında tescilli 38 adet serbest dolaşıma giriş beyannamelerinde de olduğu; Mahkemenin ara kararı ile davacıdan, beyannamenin tescil tarihi ile fatura tarihinden 7 sene önce mal bedelinin transfer edildiği görüldüğünden, bu durumun izah edilmesinin istenildiği, davacı tarafından ihracatçı firma ile uzun süredir cari (açık) hesap usulü çalışıldığı, güven ilişkisine dayanan bir ticaret yürütüldüğü, transferlerin gecikmeli yapılabildiği ve arada ödemelerin unutulabildiği yolunda cevap verildiği, dava konusu

işlemlere dayanak beyannameler kapsamındaki eşyalara ilişkin ödemelere ait banka transferinin, beyannamelerin tescil tarihinden 7 sene gibi uzun bir süre önce yapılmasının iktisadi ve ticari icaplara uygun olmadığı, ödemelerin peşin olarak yapıldığı hususu davacı tarafından ortaya konulamadığından, dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Beyannameler muhteviyatı eşyalar için yapılan ödeme karşılığında mal gönderiminin ilgili firmalarca yapıldığı, gümrük müfettişinin hiçbir gerekçe ve yasal dayanak sunmadan ve gerçekçi bir sebep göstermeden sadece bu durumun Türk Ticaret Kanunu'na aykırı olduğu ileri sürülerek dava konusu işlemlerin tesis edildiği, yapılan işte Türk Ticaret Kanunu'nu hükümlerine aykırılık olmadığı gibi bu durumun ticari olarak mağduriyetlerine sebep olduğu ve ticaret yapmayı imkansız hale getirdiği, yapılan tüm ticari işlemlerin resmi olduğu ve yurtdışı havalelerinin banka üzerinden yapıldığı, yapılan peşin ödemelere ait banka dekontunun beyanname ekinde gümrüğe sunulduğu, yurt dışı havalesi, mal çekimi ve dekontların ilgili gümrüğe ibrazının yasal şekilde gerçekleştirilmesine rağmen yasa dışı yapılmış gibi gösterilmesi ve ceza kesilmesinin hukuka uyarlı bulunmadığı, uzun vadeli ticari faaliyetlerde uzun vadeli işlemler yapılabileceği zira döviz kurlarının yükselmesi ile şirketin kar marjının yükseldiği ve daha ucuza mal edinildiği, ayrıca gönderilen para karşılığı emtiaların gelmesinin de ticari faaliyetin doğruluğunu teyit ettiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ : Dosyanın incelenmesinden, davalı idarece, ... tarihli ... USD tutarlı banka dekontunun, dava konusu tahakkuka esas 38 adet beyanname için ödeme belgesi olarak ibraz edildiği ileri sürülerek ek tahakkuk ve ceza kararının alındığı anlaşılmakta ise de, dekontun içeriği miktar itibariyle davacıya ait hangi beyannameler için ödeme belgesi olarak kabul edildiği, hangi beyannameleri kapsayabileceği ve hangilerini kapsamayacağının ve dolayısıyla hangi beyanname kapsamında yapılan ödemelerin dekont fazlası olarak peşin ödeme sayılmaması gerektiğinin idarece somut olarak tespit edilmediği, bu aşamada ispat yükünün davacıya yükletildiği, oysa ki 2018 ve 2019 yıllarında tescilli beyannameler kapsamında ihtilafsız olarak ithalat işlemlerinin gerçekleştirilmesinden sonra 11/02/2019 tarihli cevaplı rapor uyarınca geçmişe yönelik tarama yapılmak suretiyle dava konusu işlemlerin tesis edildiği gözönüne alındığında, sonradan tespit edilen hususlarla ilgili ispatın davalı idarece yapılması gerektiği düşünüldüğünden, dava konusu işlemin ek tahakkuka ilişkin kısmının hukuka uygun olmadığı; öte yandan, 4458 sayılı Kanun'un 234. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca para cezası uygulanabilmesi için, 15. maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık olduğunun tespit edilmiş olması gerektiği, ithalatların sözü edilen fon payına tabi olup olmamasının 15. maddede düzenlenen eşyanın gümrük tarifesini oluşturan unsur veya vergilendirmeye esas sayı, baş ve ağırlık gibi ölçülerini etkileyen bir husus olmadığından, para cezası kararı alınabilmesi için öngörülen koşulların olayda gerçekleşmediği anlaşıldığından dava konusu işlemin para cezasına ilişkin kısmının da bu nedenle hukuka uyarlı olmadığı düşünüldüğünden, temyiz isteminin kabulü ile istinaf dairesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki

belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

İLGİLİ MEVZUAT:

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, serbest dolaşıma giriş rejimine veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; 15. maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarında veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınacağı hükme bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış temyize konu kararın kaynak kullanımını destekleme fonu payı ve buna ait katma değer vergisi tahakkukuna ilişkin davanın reddine dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf isteminin reddi, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, davacı tarafından temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen hüküm fıkrasının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmamıştır.

Kararın, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca alınan para cezası kararına ilişkin davanın reddine dair hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemine gelince; anılan madde uyarınca ceza kararı alınabilmesi için vergi kaybına neden olan bir durumun bulunması ve bu durumun da maddede yazılı türden olması gerekmekte olup, aksi takdirde anılan madde uyarınca ceza uygulanamayacaktır. Olayda ise, ithal edilen eşyanın tarife uygulamasını etkileyen unsurlarında veya vergilendirmeye esas olan ölçülerde veya kıymetinde herhangi bir aykırılığın tespit edilmediği, bu nedenle anılan hükme göre para cezası hesaplanarak karara bağlanmasını gerektirecek herhangi bir sebebin bulunmadığı anlaşıldığından, para cezasının iptaline karar verilmesi gerekirken, mahkeme kararının anılan kısmı yönünden davayı reddeden hüküm fıkrasına yönelik istinaf isteminin reddinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kısmen reddine, kısmen de kabulüne,

2. ... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının, ek tahakkuklara karşı açılan davanın reddine dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf başvurusunun reddine ilişkin hüküm fıkrasının ONANMASINA,

3. Kararın, para cezası kararına yönelik davanın reddine dair hüküm fıkrasının ise BOZULMASINA,

4. Hüküm altına alınan tutar üzerinden binde 9,10 oranında ve ... TL'den az olmamak üzere hesaplanacak nispi karar harcından, Dairece karara bağlanan harcın mahsubundan sonra, kalan harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına,

5. Bozulan kısım hakkında yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Daireye gönderilmesine,

6. Yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 20/04/2022 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

(X)

KARŞI OY

Temyiz başvurusu, davacı adına tahakkuk ettirilen kaynak kullanımını destekleme fonu payı ile fon payının matraha ilavesi suretiyle ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi ile fon payı ve vergileri üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasının iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin kararın bozulması istemine ilişkindir.

Mahkeme kararının temyizen incelenmesi neticesinde ek tahakkuka ilişkin davanın reddine dair hüküm fıkrasının onanması ile fon payı üzerinden karara bağlanan para cezasına ilişkin davanın reddine dair hüküm fıkrasının Dairemiz kararında açıklanan gerekçeyle bozulmasına ilişkin hüküm fıkrasına aynen iştirak edilmektedir.

Öte yandan, kaynak kullanımını destekleme fonu payının matraha ilavesi suretiyle ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi tutarı üzerinden para cezası uygulanıp uygulanamayacağının belirlenebilmesi uygulanan para cezasının hukukiliğinin saptanmasına bağlı bulunmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, Gümrük İdarelerince Alınacak Katma Değer Vergisine İlişkin Hükümler bölümünün, Matrah Farklarına Uygulanacak Hükümler başlıklı 51. maddesinde, mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahlar, tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında, Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanacağı düzenlenmiştir. Aynı Kanunun İthalatta Matrah başlıklı 21. maddesinde ise, ithalat sırasında ödenen her türlü verginin katma değer vergisi matrahına dahil olduğu belirlenmiştir. Bu iki maddenin birlikte değerlendirilmesinin sonucuna göre, katma değer vergisi matrahının noksan beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, ek olarak tahakkuk ettirilecek katma değer vergisi üzerinden, gümrük kanunundaki esaslara göre ceza uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 234. maddesinin 1. fıkrası hükmü incelendiğinde, serbest dolaşıma giriş rejimine veya kısmı muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; 15. maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü hususlarının (a) fıkrasında, (b) fıkrasında ise; kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, Kanunun 23 ila 31. maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde ceza uygulanması gerektiğine ilişkin esasların belirlendiği görülmektedir. Açıklanan her iki durumda da, gümrük vergisinin yanısıra katma değer vergisi ya da yalnızca katma değer vergisi ek tahakkukları yapılabilecek ve bu tutarlar esas alınarak ceza uygulanması gerekecektir.

Yukarıda açıklanan her iki Kanun'da düzenlenen hususlar birlikte dikkate alındığında, ithalde alınan katma değer vergisinde ceza uygulamasına, gümrük vergisinin matrahını oluşturan kıymet unsurları, gümrük vergisi oranını belirleyen gümrük tarife ve istatistik pozisyonları yanısıra, bir sonraki aşama olan katma değer vergisi matrahının beyanına ilişkin noksan vergi ödenmesine yol açan fiillerden kaynaklanabileceği, anılan düzenlemeler gereğidir.

Olayda, ithal konusu eşya ile ilgili olarak, katma değer vergisi matrahının bir unsuru olan kaynak kullanımını destekleme fonu payı nedeniyle tahakkuk yapıldığı tartışmasızdır. Yukarıda açıklanan hukuki

durum karşısında, ithalde alınan katma değer vergisi matrahının unsurlarından biri olan kaynak kullanımını destekleme fonu payının beyan edilmemesi nedeniyle ortaya çıkan katma değer vergisine ceza uygulanabileceğinde kuşku bulunmamaktadır.

Bu itibarla, mahkeme kararının fon payının matraha dahil edilmesi nedeniyle doğan katma değer vergisi üzerinden karara bağlanan para cezasına ilişkin hüküm fıkrasının da onanması gerektiği oyuyla, karara bu yönden katılmıyorum.